

KONAN UNIVERSITY

# 「中小企業版IFRS」の概念フレームワークの特質

|     |   |
|-----|---|
| 著者  | 河崎 照行   |
| 雑誌名 | 甲南会計研究  |
| 巻   | 5   |
| ページ | 1-11  |
| 発行年 | 2011-03   |
| URL | <a href="http://doi.org/10.14990/00000242">http://doi.org/10.14990/00000242</a> |

---

# 「中小企業版 IFRS」の概念フレームワークの特質

甲南大学会計大学院 教授 河崎 照行

---

## 1 はじめに

IASB（国際会計基準審議会）が、中小企業向けに、単独の基準書として「中小企業版 IFRS（IFRS for SMEs）」（以下では、「本基準書」と略称する。）を公表したのは、2009年7月のことであった<sup>(1)</sup>。各国では、現在、「本基準書」を国内化すべきかどうかについて、活発な議論が展開されている<sup>(2)</sup>。

かかる動向の中で、最近、注目すべき著作が公表された。マッケンジー（Mackenzie, Bruce）他による『*Applying IFRS for SMEs*<sup>(3)</sup>』がこれである。本書は、世界で最初の「本基準書」に関する実務的な解説書である。

本稿の目的は、本書に依拠し、「本基準書」の実践的特質を浮き彫りにすることにある。なお、本稿で取り上げるのは、「本基準書」の概念フレームワークに相当するセクション<sup>(4)</sup>である。

## 2 「本基準書」の適用対象

### 1 適用対象

「本基準書」は、中小企業のための財務報告を規律する独立した基準書である。「本基準書」は、次の「中小企業（small and medium-sized entities; SMEs）」に適用できる<sup>(5)</sup>。

- ① 「公的な説明責任（public accountability）」を有しない中小企業
- ② 外部利用者のために「一般目的財務諸表（general purpose financial statements）」を公表している中小企業

「本基準書」は、その適用の可能性を検討するにあたり、収益額、支出額、資産総額あるいは従業員数といった数量尺度を採用していない。そこで、適用対象の規定にあたり重要となるのが、「公的な説明責任」（上記①）と「一般目的財務諸表」（上記②）である<sup>(6)</sup>。

#### (1) 一般目的財務諸表

一般目的財務諸表は、「特定の情報ニーズを満たすために作成される報告書を要求する立場にない、広範な利用者の一般財務情報のニーズを目的とした財務諸表」とされる。「本基準書」は、このような一般目的財務諸表が、外部利用者のために公表されることを可能にするものであり、外部利用者には、(ア) 事業経営に関与しない所有者、(イ) 現在およ

び潜在的な債権者、(ウ) 信用格付け機関が含まれる。

## (2) 公的な説明責任

企業は、次のような場合、「公的な説明責任」を有するとされ、「本基準書」の適用対象からは除外される。

① 企業の負債金融商品または持分金融商品が「公的な市場で取引される (traded in a public market)」か、または、公的な市場で取引されるために当該金融商品の発行を準備中である。

② 企業の「主要な事業の1つ (one of primary business)」として、広範な外部者グループの資産をその「受託能力」(fiduciary capacity) で保有している。

上記①の「公的な市場で取引される」とは、「公的な市場で販売するために、証券委員会またはその他の規制組織に登録していること」をいう。ここで、「公的な市場」には、「国内または外国の証券取引所、あるいは店頭市場」などが含まれる。

上記②の「主要な事業の1つ」として資産を受託しているという要請は重要であり、企業が主要な事業に「付随した受託能力」で資産を保有している場合は、「公的な説明責任」があるとはみなされない<sup>(7)</sup>。

「事例1」は、「公的な説明責任」をめぐる、「本基準書」を適用できるかどうかの判断に関する具体例を示したものである<sup>(8)</sup>。

### 事例1 資産管理会社の購入

#### 「前提」

Soweto はある企業グループの持株会社である。現在、Soweto グループは、定義上、「公的な説明責任」を有していない。最近、取締役会は、四半期の戦略会議を開催した。その結果、財務担当取締役は「中小企業版 IFRS (「本基準書」)」の適用について、いくつかの疑問をもつに至った。取締役会は、将来、さまざまな戦略上のオプションを提供する小規模な資産管理会社を買収することを確認した。当該資産管理会社に、「本基準書」を適用できるかどうか、また、もし適用できないとすれば、そのことは Soweto グループの連結プロセスにどのような意義をもつのかについて、財務担当取締役は疑問をもっている。

#### 「課題」

買収の可能性を考慮して「本基準書」を適用すること、および Soweto グループに与えるその意義について、財務担当取締役にアドバイスをしなさい。

#### 「解の提案」

当該資産管理会社は、資金を獲得し、次に、それをクライアントに代わって投資する。したがって、資産管理会社はその「主要な事業の1つ」として、広範な外部者のグループのために、その受託能力で資産を保有していることから、当該会社は「公的な説明責任」を有している。Soweto グループにとって、その子会社の1つが「本基準書」を適用する資格がないことから、当該グループは連結計算書類においても「本基準書」を適用できない。

## 2 子会社への適用

親会社が「完全版 IFRS」を使用している子会社、または、「完全版 IFRS」を使用している連結グループの一部である子会社が、「公的な説明責任」を有していないとすれば、「本基準書」を使用することが認められる。これについて、具体例を示したのが、「事例2」である<sup>(9)</sup>。

**事例 2 国際的な投資会社による買収****「前提」**

Berlin の現在の株主は、その過半数の株式買収について、国際的な投資会社からある提案を受けている。いま、財務担当取締役は、次のことに関心がある。－ 国際的な投資会社は、現在、財務報告のフレームワークとして「完全版 IFRS」を適用している。これに対し、Berlin は「中小企業版 IFRS（「本基準書」）」を使用している。もし将来の新しい持株会社（国際的な投資会社：筆者注）が「本基準書」を適用しないとすれば、Berlin は「本基準書」を適用し続けることが可能かどうかについて、財務担当取締役は疑問をもっている。

**「課題」**

「本基準書」の適用および Berlin の連結におけるその意義について、財務担当取締役にアドバイスをしなさい。

**「解の提案」**

「本基準書」は、親会社が「完全版 IFRS」を使用している子会社、または、「完全版 IFRS」を使用している連結グループの一部である子会社に対して、当該子会社が「公的な説明責任」を有していないとすれば、その財務諸表に「本基準書」を使用することを認めている。したがって、Berlin は、それ自身の会計記録に「本基準書」を適用し続けることができる。しかし、「完全版 IFRS」は、連結財務諸表に含められるすべての企業に、統一的な会計方針を採用するよう要請している。したがって、連結のためには、この国際的な投資会社は、Berlin の「本基準書」による財務諸表を、「完全版 IFRS」のための財務諸表に変換する必要があるだろう。

### 3 マイクロ企業への対応

IASB は、「本基準書」は、規模とは関係なく、一般目的財務諸表を作成する「公的な説明責任」を有しないすべての企業に適切であるとしている。これには、マイクロ企業（従業員10名未満）、および所有者経営の事業（owner-managed businesses）も含まれる。しかし、当該企業が課税当局あるいは金融機関のためだけに財務諸表を作成しているとすれば、当該企業の財務諸表は一般目的財務諸表とはみなされない<sup>100</sup>。

## ③ 諸概念および広く認められた諸原則

### 1 財務諸表の目的

「本基準書」では、中小企業の財務諸表の目的は、「広範な利用者による経済的意思決定に有用な、企業の財政状態、業績およびキャッシュ・フローに関する情報を提供することである」としている。また、その利用者は、特定の情報ニーズを満たすような報告書の作成を要求できない立場にいる人びとである。かかる財務諸表が、通常、「一般目的財務諸表」といわれる<sup>101</sup>。

### 2 発生主義

「発生主義（accrual basis）」は、財務諸表が「本基準書」のもとで作成される基礎的前提である。企業は、キャッシュ・フロー情報を除き、発生主義に基づき、諸項目が資産、負債、持分、収益または費用の定義および認識規準を満たす場合、当該項目は財務諸表の

構成要素として認識される<sup>12)</sup>。「IASB フレームワーク」(「完全版 IFRS」)では、このような基礎的前提として、発生主義に加えて、継続企業を取り上げている。しかし、「本基準書」では、継続企業については何も触れていない。

### 3 財務諸表の質的特性

「本基準書」は、財務諸表の情報について、①理解可能性、②目的適合性、③重要性、④信頼性、⑤実質優先、⑥慎重性、⑦完全性、⑧適時性および⑨ベネフィットとコストの均衡という9つの質的特性を提示している。これらの意味内容は、「IASB フレームワーク」(「完全版 IFRS」)のそれと異なることはない。しかし、「本基準書」は、「IASB フレームワーク」と異なり、各特性の順位付けや相互関係を提示していないし、制約条件としての特性も識別していない<sup>13)</sup>。

そこで、マッケンジー他に依拠して、各特性を「主要な特性」、「関連する特性」および「境界(制約条件)」に区別し、それぞれの意味と解釈を示したのが「図表1」である<sup>14)</sup>。

## 4 財務諸表の構成要素

### 1 財政状態

「財政状態」とは、特定時点の「資産」、「負債」および「持分」の相互関係をいう。「本基準書」で、これらの構成要素は、次のように定義される<sup>15)</sup>。

#### (1) 資産の定義

「資産」とは、「過去の事象の結果として企業が支配し、かつ、将来の経済的便益が当該企業に流入すると期待される資源」をいう。「本基準書」では、「資源」、「支配」および「過去の事象」という概念については何も説明がないが、次のような概念について説明がある。

- ① 資産の「将来の経済的便益 (future economic benefit)」は、企業への現金および現金同等物の流入に、直接的または間接的に貢献する潜在能力である。そのキャッシュ・フローは、資産の使用または処分から発生する。
- ② 資産の「物的形態 (physical form)」は、その存在に不可欠なものではない。例えば、放映権またはデータベースのように無形の資産もある。
- ③ 資産の「所有権 (right of ownership)」は、その存在の判断にとって不可欠なものではない。例えば、リース資産は、企業がそれから流入すると予想される将来の便益を支配しているとすれば、資産となる。

#### (2) 負債の定義

「負債」とは、「過去の事象から発生した企業の現在の債務で、その決済により経済的便益を有する資源が当該企業から流出することが期待されるもの」をいう。「本基準書」では、負債の定義の要素について、次のような解説がなされている。

- ① 債務には、「法的債務 (legal obligation)」と「擬制債務 (constructive obligation)」

図表1 質的特性と制約条件

| 主要な特性                  | 意味と解釈   | 関連する特性 | 意味と解釈  |
|------------------------|---|--------|--|
| 理解可能性                  | <ul style="list-style-type: none"> <li>• 会計について相当の理解と知識を有する利用者の理解力をいう。この特性は、理解が困難な情報の省略を意味しない。</li> </ul>                           |        | —  |
| 目的適合性                  | <ul style="list-style-type: none"> <li>• 情報が利用者の経済的意思決定に影響を与えることをいう。通常、重要な項目だけが目的適合性を有している。</li> </ul>                              | 重要性    | <ul style="list-style-type: none"> <li>• 諸項目の大きさ、その脱漏または虚偽表示の影響に左右される。脱漏または虚偽表示は、財務諸表の利用者の経済的意思決定に影響を与える。</li> </ul> |
| 信頼性                    | <ul style="list-style-type: none"> <li>• 重大な誤謬および偏向がないこと、また、情報が忠実に表示していることをいう。表現の忠実性は、実質優先、慎重性および完全性という関連した特性を通じてもたらされる。</li> </ul> | 実質優先   | <ul style="list-style-type: none"> <li>• 単に法形式に従うのではなく、実質や経済の実態に準拠することをいう。</li> </ul>                                |
|                        |   | 慎重性    | <ul style="list-style-type: none"> <li>• 判断の行使にあたり、適切な注意を払うことをいう。</li> </ul>   |
|                        |   | 完全性    | <ul style="list-style-type: none"> <li>• 重要性およびコストの範囲内において完全であることをいう。</li> </ul>                                     |
| 目的適合性と信頼性の均衡（質的特性ではない） | <ul style="list-style-type: none"> <li>• 会計方針は目的適合性と信頼性との適切な均衡によって選択される。</li> </ul>   | 適時性    | <ul style="list-style-type: none"> <li>• 目的適合性を有する期間内で情報を提供することをいう。適時な報告と信頼できる情報提供の間で均衡を図る必要がある。</li> </ul>          |
| 比較可能性                  | <ul style="list-style-type: none"> <li>• 財務諸表がある期間から次の期間まで、また、異なる企業の間で一貫していることをいう。</li> </ul>                                       | —      | <ul style="list-style-type: none"> <li>• その目標は、財政状態、業績およびキャッシュ・フローの趨勢を識別することである。</li> </ul>                          |
| 境界（制約条件）               |   |        |  |
| 重要性                    | <ul style="list-style-type: none"> <li>• 諸項目の大きさ、その脱漏または虚偽表示に左右される。</li> </ul>  |        | —  |
| ベネフィットとコストの均衡          | <ul style="list-style-type: none"> <li>• 情報から得られるベネフィットは、それを提供するコストを上回らなければならないことをいう。</li> </ul>                                    |        |  |

がある。「法的債務」は、契約の締結または法令によって強制的に課される。これに対し、「擬制債務」は、「(ア) 過去の実務の確立されたパターンなどによって、他の当事者に対して企業が特定の責任を受け入れることを示した場合、かつ、(イ) その結果、当該企業が他の当事者側に対して、その責任を果たすという正当な期待をもたせた場合」に、それが発生する。

② 「現在の債務」の履行は、(ア) 現金の支払い、(イ) その他の資産の移転、(ウ) 役務の



提供、(エ) 当該債務から他の債務への交換、(オ) 債務の持分への転換といった手段によって行われる。

### (3) 持分の定義

「持分」とは、「資産から負債を控除した残余の資産に対する請求権」をいう。持分の定義について、「本基準書」ではこれ以上の説明はないが、持分は、財政状態計算書で、(ア) 株式資本、(イ) 留保利益、(ウ) その他の剰余金などに、細分類されることがあるとしている。

## 2 業績

「業績」とは、特定期間における企業の「収益」と「費用」の関係をいう。「本基準書」は、企業が、単一の財務諸表（包括利益計算書）、または、2つの財務諸表（損益計算書および包括利益計算書）で業績を表示することを認めている。「本基準書」で、業績に関する財務諸表の構成要素は、次のように定義される<sup>100</sup>。

### (1) 収益の定義

「収益」とは、「報告期間中の資産の流入または増価、あるいは負債の減少の形をとる経済的便益の増加であり、持分所有者からの拠出に関連するもの以外の持分の増加をもたらすもの」とされる。「収益 (income)」には、「狭義の収益 (revenue)」と「利得」の両者が含まれる。

① 「狭義の収益」は、企業の通常の活動の過程で発生し、売上、手数料、利息、配当、ロイヤルティーおよび賃貸料といったさまざまな名称で呼ばれる。

② 「利得」は、収益の定義を満たすが、「狭義の収益」ではない項目をいう。利得には企業の通常の活動から発生しないものがあり、そのようなものは、通常、別個に表示される。

### (2) 費用の定義

「費用」とは、「報告期間中の資産の流出または減価の形をとる経済的便益の減少または負債の発生であり、持分所有者に関連するもの以外の持分の減少をもたらすもの」とされる。「費用」には、「狭義の費用」と「損失」の両者が含まれる。

① 「狭義の費用」は、企業の通常の活動の過程で発生し、通常、資産の流出または減価の形をとる。

② 「損失」は、費用の定義を満たし、かつ、企業の通常の活動の過程で発生するものがある。損失は、利得と同様に、通常、別個に表示される。

### (3) 総包括利益および損益

「総包括利益 (total comprehensive income)」および「損益 (profit or loss)」の概念は単独の構成要素ではないことから、それらの認識規準は示されていない。総包括利益は、すべての収益と費用の計算上の差額であるのに対し、損益は、収益と費用の計算上の差額から「その他の包括利益」を除いたものである<sup>101</sup>。このような説明は、「IASB フレームワーク」(「完全版 IFRS」)にはみられない。

## ⑤ 認識および測定の実則

「本基準書」の認識および測定の実則は、「IASB フレームワーク」（「完全版 IFRS」）から導き出されたものである。

### 1 認識

#### (1) 認識基準

「認識」とは、資産、負債、収益または費用の定義を満たし、かつ、次の認識基準を満たす項目を、財務諸表に計上するプロセスをいう<sup>98</sup>。

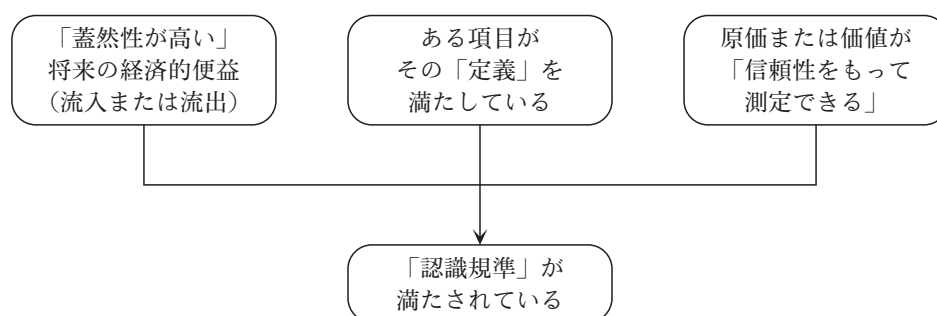
① ある項目に関するすべての将来の経済的便益が、企業から流出または流入する「蓋然性（probability）」が高いこと

② ある項目が「信頼性」をもって測定できる原価または価値を有していること

上記①の「蓋然性」の概念は、将来の経済的便益に関連する不確実性の程度をいう。この不確実性の程度は、報告日に利用できる状況に関する証拠に基づいている。これに対し、上記②の「信頼性」をもって測定することは、必ずしも確定的であることを意味しない。原価または価値は、多くの場合、見積りによらなければならないことがあり、合理的な見積りの使用が財務諸表の作成の重要な部分をなしている。したがって、合理的な見積りができない場合には、当該項目は認識されないことになる。

「図表 2」は、マッケンジー他に依拠し、認識基準の要素の関連を示したものである<sup>99</sup>。

図表 2 認識基準



#### (2) 財務諸表の構成要素の認識

「本基準書」では、財務諸表の各構成要素は、次のように認識される<sup>100</sup>。

① 「資産」の認識：資産は、将来の経済的便益が企業に流入し、かつ、当該資産が信頼性をもって測定できる原価または価値を有している蓋然性が高い場合、財務諸表で認識される。これに対し、経済的便益が現在の報告期間以降に企業に流入する見込みがないとすれば、当該取引は、「費用」として認識されることになる。なお、「偶発資産」は、経済的便益の流入の蓋然性が十分ではないものをいい、資産として認識してはならない。



② 「負債」の認識：負債は、次のような場合に認識される。

(ア) 企業が過去の事象の結果として、報告日に債務を有している。

(イ) 企業が経済的便益を有する資源を決済に充当するよう要請される蓋然性が高い。

(ウ) 決済額が信頼性をもって測定できる。

なお、「偶発負債」は、不確実な金額の将来または現在の債務をいい、企業結合でそれを取得した場合を除き、負債として認識してはならない。

③ 「収益」の認識：収益の認識は、資産および負債の認識から直接的に発生する。収益は、所有者の出資以外のもので、資産の増加または負債の減少から発生する将来の経済的便益の増加として認識される。

④ 「費用」の認識：費用の認識も、資産および負債の認識から直接的に発生する。費用は、所有者に対する分配以外のもので、資産の減少または負債の増加から発生する将来の経済的便益の減少として認識される。

## 2 測定

「測定」とは、資産、負債、収益および費用が財務諸表に計上される貨幣額を決定するプロセスをいう。「基本準書」で使用される測定基礎（measurement bases）は、「取得原価」、「償却原価」および「公正価値」の3つである<sup>20</sup>。

### (1) 取得原価

「取得原価」は、「資産」については、資産の取得時に、当該資産を取得するために支払われた現金または現金同等物の金額、あるいは提供された対価の公正価値である。なお、「負債」については、返済に必要な金額が受領された場合、受領した現金または現金同等物の流入額、あるいは債務が発生した時点で受領した非貨幣資産の公正価値である。また、負債を返済するのに必要な金額に不確実性がある場合は、負債の取得原価は、支払われると予想される現金または現金同等物の額、あるいは負債の返済にあたり引き渡されると予想されるその他の資産の公正価値である。

### (2) 償却原価

「償却原価」は、取得原価から導き出される。償却原価は、資産または負債の現在のキャッシュ・フローの価値を求めるために、利子率法を適用することによって、貨幣の時間的価値を修正したものである。

### (3) 公正価値

「公正価値」は、「独立した第三者取引で、知識がある自発的な当事者の間で、資産が交換され、または、負債が返済される金額」とされる。「完全版 IFRS」は、この定義について、次のように説明している。

① 「知識がある（knowledgeable）」とは、自発的な買い手と自発的な売り手の両者が、資産の性質や特性、その現在および将来の使用、報告日の市場の状況について、合理的に情報が提供されることを意味する。

② 「自発的な買い手（willing buyer）」とは、購入する動機はあるが、それを強制されない買い手である。このような買い手は、購入に執着しているわけでもなければ、

何らかの価格で購入することを決定しているわけでもない。同様に、「自発的な売り手 (willing seller)」とは、売却に執着しているわけでもなければ、それを強制されている売り手でもない。

- ③ 「独立した第三者取引 (arm's-length transaction)」とは、取引の価格が市場の状況を反映しないような特別な関係を作り出すことのない当事者間の取引をいう。当該取引は、独立して行動する無関係な当事者間で行われることを仮定している。

#### (4) 当初認識における測定および当初認識後の測定

「図表 3」は、「本基準書」で要求されている当初認識における測定および当初認識後の測定について、それぞれの測定基礎を要点的に一覧表示したものである<sup>22)</sup>。

図表 3 資産および負債の測定基準

|                            | 当初認識における測定                                 | 当初認識後の測定   |
|----------------------------|--|--|
| (1) 非金融資産                  |  |  |
| ① 棚卸資産                     | ・取得原価または「見積販売価格マイナス完成・販売費用」のいずれか低い価格       | ・取得原価と「見積販売価格マイナス完成・販売費用」のいずれか低い価格                         |
| ② 関連会社およびジョイント・ベンチャーに対する投資 | ・取引価格（当初認識後に取得原価または持分法で測定されたとすれば取引費用を含める。） | ・「取得原価マイナス減損損失累計額」、「持分法マイナス減損損失累計額」、あるいは公正価値               |
| ③ 投資不動産                    | ・取得原価                                      | ・公正価値が標準的な測定基礎。過度の費用または努力なしに公正価値が決定できないとすれば、固定資産に計上        |
| ④ 無形資産                     | ・取得原価                                      | ・「取得原価マイナス減価償却累計額および減損損失累計額」                               |
| ⑤ のれん                      | ・企業結合の時点で計算された取得価額                         | ・「取得原価マイナス償却累計額および減損損失累計額」                                 |
| ⑥ 生物資産                     | ・「公正価値マイナス販売費用」                            | ・「公正価値マイナス販売費用」が標準的な測定基礎。過度の費用または努力なしに公正価値が決定できないとすれば、取得原価 |
| ⑦ 農業製品                     | ・（棚卸資産としての）収穫時または屠殺時の取得原価＝「公正価値マイナス販売費用」   | ・取得原価と「見積販売価格マイナス完成・販売費用」のいずれか低い価格                         |
| (2) 引当金およびその他の金融負債         | ・負債の返済に必要な最善の見積額                           | ・負債の返済に必要な最善の見積額   |
| (3) 金融資産および金融負債            |  |  |
| ① 基本的金融商品                  | ・取引費用を含む取引価格                               | ・償却原価が標準的な測定基礎。一部の基本的金融商品は公正価値                             |
| ② その他の金融商品                 | ・公正価値                                      | ・公正価値  |

## ⑥ 「本基準書」と「完全版 IFRS」の相違 ―むすびに代えて―

「図表 4」は、「本基準書」と「完全版 IFRS」の概念フレームワークの相違を、要点的にまとめて示したものである<sup>④</sup>。

図表4 「本基準書」と「完全版 IFRS」の概念フレームワークの相違

|               | 「中小企業版 IFRS」   | 「完全版 IFRS」                                  |
|---------------|--|---|
| ①財務諸表の目的      | ・「完全版 IFRS」と同じ内容が説明されているが、財政状態、業績、キャッシュ・フロー、および受託責任に関する情報に、その焦点があてられている。 | ・財務諸表の意思決定有用性指向が、フレームワークで厳格に適用されている。        |
| ②基礎的仮定        | ・発生主義のみが取り上げられている。   | ・発生主義と継続企業を取り上げられている。                       |
| ③質的特性         | ・順位付けなしで識別されている。<br>・制約条件が区別されていない。<br>・表現の忠実性と中立性が質的特性として識別されていない。      | ・4 個の主要な質的特性、6 つの副次的な質的特性、2 つの制約条件に識別されている。 |
| ④財務諸表の構成要素の定義 | ・資産、負債、持分、収益および費用の定義は、「完全版 IFRS」と同じ内容であるが、説明の詳細さが異なる。                    | ・定義がかなり詳細に説明されている。                          |
| ⑤資本・資本維持      | ・説明されていない。   | ・説明されている。                                   |

(注)

- (1) IASB, *IFRS for SMEs*, International Accounting Standards Board, July 2009. IASB, *Basis for Conclusion on IFRS for SMEs*, International Accounting Standards Board, July 2009. これらの解説は次が詳しい。平賀正剛『『中小企業のための IFRS』に関する一考察』『国際会計研究学会年報（2009年版）』、2010年、157-170頁。
- (2) 河崎照行『『中小企業版 IFRS』の特質と導入の現状』『會計』第178巻第6号（2010年12月）、1-12頁。
- (3) Mackenzie, Bruce, Allan Lombard, Danie Coetsee, Tapiwa Njikizana, Raymond Chamboko, Edwin Selbst, *Applying IFRS for SMEs*, Wiley, 2011.
- (4) 「本基準書」は、35のセクションから構成されているが、本稿で取り上げるのは、「セクション1（中小企業）」および「セクション2（諸概念および広く認められた諸原則）」である。
- (5) *Ibid.*, p.1. IASB, *op.cit.* (*IFRS for SMEs*), par.1.2.
- (6) Mackenzie et al., *op.cit.*, pp.1-3. IASB, *op.cit.* (*IFRS for SMEs*), pars.P7,P8,1.3-1.5.
- (7) 「本基準書」では、「受託能力」で資産を保有している企業として、次のような例示をあげている。①銀行、②信用組合、③保険会社、④証券ディーラー、⑤相互基金、⑥投資銀行。また、主要な事業に「付随した受託能力」で資産を保有している企業（適

用対象に含まれる企業)として、次のような例示をあげている。①旅行代理店または不動産代理店、②学校、③慈善組織、④名目的な会員保証金を必要とする協同企業、④財貨または役務の提供前に代金を受領する販売者(例えば、公営企業)。Mackenzie et al., *op.cit.*, pp.2-3. IASB, *op.cit. (IFRS for SMEs)*, pars.1.3,1.4.

- (8) Mackenzie et al., *op.cit.*, p.3.
- (9) *Ibid.*, p.4.
- (10) *Ibid.*, pp.4-5.
- (11) *Ibid.*, p.7. IASB, *op.cit. (IFRS for SMEs)*, pars.2.2.
- (12) Mackenzie et al., *op.cit.*, pp.12-13. IASB, *op.cit. (IFRS for SMEs)*, pars.2.36.
- (13) *Ibid.*, pars.2.4-2.14.
- (14) Mackenzie et al., *op.cit.*, p.9.
- (15) *Ibid.*, pp.8-11. IASB, *op.cit. (IFRS for SMEs)*, pars.2.15-2.22.
- (16) Mackenzie et al., *op.cit.*, pp.11-12. IASB, *op.cit. (IFRS for SMEs)*, pars.2.23-2.26.
- (17) Mackenzie et al., *op.cit.*, p.12. IASB, *op.cit. (IFRS for SMEs)*, pars.2.43-2.45.
- (18) Mackenzie et al., *op.cit.*, pp.13-15. IASB, *op.cit. (IFRS for SMEs)*, pars.2.27-2.32.
- (19) Mackenzie et al., *op.cit.*, p.14. なお、この図表は一部を修正して示している。
- (20) *Ibid.*, pp.14-15. IASB, *op.cit. (IFRS for SMEs)*, pars.2.37-2.42.
- (21) Mackenzie et al., *op.cit.*, pp.15-16. なお、「本基準書」では、取得原価と公正価値の2つが一般的な測定基礎とされる。
- (22) *Ibid.*, p.17. IASB, *op.cit. (IFRS for SMEs)*, pars.2.47-2.51.
- (23) Mackenzie et al., *op.cit.*, p.18.